



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.001968/2010-61
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.862 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. LIMITE LEGAL. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.
Recorrente GHI PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS DE INFORMAÇÕES PARA NEGÓCIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro real posteriormente apurado, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30%.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em negar-lhe provimento (i) por voto de qualidade, quanto à trava de 30%, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (ii) por maioria de votos, quanto aos juros sobre a multa, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foram lavrados:

I - O Auto de Infração às fls. 108-114, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$5.973.031,09, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2006.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%.

Compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is) apurado(s), tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo que passa a fazer parte integrante e indestacável do presente Auto de Infração.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 247, art. 250, inciso III do art. 251 e parágrafo único do art. 510 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999), bem como §1º do art. 229 e art. 233 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 99-107:

II - DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

II.1 - Compensação a maior de Prejuízo Fiscal na Apuração do Lucro Real

A empresa cindida [Genexis do Brasil Ltda. CNPJ 00.114.551/0001-86] apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) referente ao período de 01/01/2006 a 30/09/2006 - fls. 02 a fls. 28 - como Especial - Cisão Total optando pela tributação com base no lucro real.

Na referida DIPJ, o contribuinte informou na linha 44 - Lucro Real Após Comp. Prej. Próprio Per. de Apuração da ficha 9A - o valor de R\$ 52.835.384,46. De acordo com o disposto no art. 510 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 a cindida somente poderia compensar 30% (trinta por cento) desse valor relativamente aos prejuízos acumulados.

Desta forma, o contribuinte efetuou compensação indevida como demonstrado abaixo:

- a) lucro real antes da comp.prej. 52.835.384,46
- b) compensação prej. fiscal (30%) 15.850.615,33
- c) valor compensado na DIPJ 52.835.384,46
- d) valor compensado a maior de prejuízos na DIPJ (b-c) 36.984.769,13

Em conformidade com o Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI), sistema da RFB que gerencia esta conta, informa que o contribuinte possuía saldo para efetuar tal compensação - fls. 29.

Pelo exposto, fica caracterizado o excesso de compensação de prejuízo fiscal na apuração do Lucro Real, no período de 01/01/2006 a 30/09/2006, no valor de R\$ 36.984.769,13.

No entanto, a empresa GHI Participações e Serv. de Informações para Negócios Ltda. - CNPJ 08.091.585/0001-04 foi detentora de R\$ 85.000,00 que corresponde a 30,28% do acervo líquido da cindida. Desta forma, o valor tributável correspondente e objeto do Auto de Infração - IRPJ será de:

$$36.984.769,13 \times 30,28\% = 11.198.988,09$$

Fica o contribuinte, acima identificado, INTIMADO neste ato, a proceder a ajustes no controle de compensação de prejuízos fiscais de período-base anteriores no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR - da empresa cindida de forma que fiquem registradas as alterações de valores dos prejuízos fiscais consignados de ofício pelo presente Termo.

As diferenças de IRPJ apurados serão atuadas como inobservância do limite de 30%, conforme arts. 247,250, inciso III, 251, parágrafo único e 510 do RIR/99.

II. 2 - Compensação a maior da Base de Cálculo Negativa de períodos anteriores na apuração da CSLL.

A empresa cindida [Genexis do Brasil Ltda. CNPJ 00.114.551/0001-86] apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) referente ao período de 01/01/2006 a 30/09/2006 - fls. 02 a fls. 28 - como Especial - Cisão Total optando pela tributação com base no lucro real.

Na referida DIPJ, o contribuinte informou na linha 33 - Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores o valor de R\$ 52.835.384,46. Ocorre que o contribuinte somente poderia compensar R\$ 15.850.615,33, corresponde a 30% (trinta por cento) daquele valor.

Desta forma, o contribuinte efetuou compensação indevida como demonstrado abaixo:

- a) base de cálculo antes comp. BC Neg.per.anteriores 52.835.384,46
- b) compensação (30%)15.850.615,33
- c) valor compensado na DIPJ 52.835.384,46
- d) valor compensado a maior de BC.Neg.CSLL na DIPJ (b-c) 36.984.769,13

Em conformidade com o Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI), sistema da RFB que gerencia esta conta, informa que o contribuinte possuía saldo para efetuar tal compensação - fls. 30.

Pelo exposto, fica caracterizado o excesso de compensação da base de cálculo negativa na apuração da CSLL, no período de 01/01/2006 a 30/09/2006, no valor de R\$ 36.984.769,13.

No entanto, a empresa GHI Participações e Serv. de Informações para Negócios Ltda - CNPJ 08.091.585/0001-04 foi detentora de R\$ 85.000,00 que corresponde a 30,28% do acervo líquido da cindida. Desta forma, o valor tributável objeto do Auto de Infração - CSLL será de:

$$36.984.769,13 \times 30,28\% = 11.198.988,09$$

Fica o contribuinte, acima identificado, INTIMADO neste ato, a proceder a ajustes no controle de compensação de bases negativas de períodos-base anteriores da CSLL no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR - da empresa cindida de forma que fiquem registradas as alterações de valores dos prejuízos fiscais consignados de ofício pelo presente Termo.

As diferenças de CSLL apuradas serão atuadas como compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, conforme o art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9.065/95 e art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento formalizado neste processo:

II - O Auto de Infração às fls. 114-118, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$2.154.909,27, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2006.

Consta na Descrição dos Fatos:

001 - CSLL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo que passa a fazer parte integrante e indestacável do presente Auto de Infração.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, bem como § 1º do art. 229 e art. 233 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Cientificado, o Sujeito Passivo apresentou a impugnação, fls. 121-147.

Está registrado no Acórdão da 7ª TURMA/DRJ/SPOI/SP nº 16-28.872, de 11.01.2011, fls. 216-242:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

E indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

CISÃO TOTAL. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

E indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CISÃO TOTAL. MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO EMPRESARIAL.

A responsabilidade dos sucessores de sociedade extinta em decorrência de deliberação que aprovar operação de incorporação aplica-se às obrigações tributárias vinculadas à empresa incorporada, cuja abrangência da sujeição passiva alcança os respectivos tributos devidos, acrescido das multas de natureza fiscal e juros moratórios a eles associados, adstritos às infrações cometidas quanto aos fatos geradores ocorridos antes da concretude do evento societário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Vistos, discutidos e relatados os autos, ACORDAM os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE a impugnação interposta pelo sujeito passivo e mantendo integralmente as autuações dos créditos tributários, nos termos do relatório e voto, que fazem parte do presente julgado.

Notificado, o Sujeito Passivo apresentou o recurso voluntário, e-fls. 250-281.

Está registrado no Acórdão nº 1302-001.653, de 04.03.2015, e-fls. 320-337:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.VEDAÇÃO.

É vedado o afastamento pelo CARF de dispositivo prescrito em lei com base em alegação de inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. TRAVA LEGAL DE 30%. CISÃO TOTAL. APLICABILIDADE.

Não há dispositivo legal que afaste a aplicação dos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 aos casos de extinção da pessoa jurídica por incorporação.

MULTA DE OFÍCIO. CISÃO TOTAL. CONTROLE COMUM.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96. [...]

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

O Sujeito Passivo foi cientificado por edital da referida decisão 30.07.2015, e-fl. 365, termo inicial da contagem do prazo de quinze dias estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Em 13.08.2015, e-fl. 367, tempestivamente, foi interposto o recurso especial, e-fls. 368-429¹.

Suscita que:

.IV.

DAS RAZÕES PARA A PROCEDÊNCIA DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL (i)

Da Possibilidade de Compensação Integral do Saldo Acumulado de Prejuízo Fiscal na Hipótese de Extinção da Pessoa Jurídica por Cisão Total

30. Conforme mencionado, o acórdão recorrido entendeu que, nos termos dos artigos 42 e 58, da Lei nº 8.981/95, e dos artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/95, não haveria exceção legal a regra que limita a compensação de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL acumulados para os casos de cisão total da pessoa jurídica.

31. Isso porque, no entender do acórdão recorrido, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial a ser tributado, já que o conceito de renda deve ser analisado em um período determinado de tempo, sendo certo que resultados passados não pertenceriam a este conceito. Assim, tais resultados somente poderiam afetar a renda de determinado período quando há expressa permissão legislativa, o que não seria o caso.

32. No entanto, diferentemente do entendimento manifestado no acórdão recorrido, deve-se ressaltar que o resultado positivo de determinado exercício financeiro não se confunde com o acréscimo patrimonial, que configura o fato gerador do IRPJ e da CSLL (Lucro Real).

33. A legislação tributária, nos termos dos artigos 43, do Código Tributário Nacional e 195, inciso I, alínea 'c', da Constituição Federal, ao determinar que a hipótese de incidência do imposto de renda é a renda e a da contribuição social sobre o lucro líquido é o lucro, evidentemente, está se referindo ao acréscimo patrimonial. Logo, tais tributos não devem incidir sobre o próprio patrimônio da pessoa jurídica.

34. No caso de cisão total, como ocorrido com a empresa Genexis, não há fluxo de receitas tributárias futuras decorrentes do exercício das suas atividades, um acréscimo patrimonial futuro a ser compensado com os prejuízos acumulados. Não há continuidade do empreendimento que possa assegurar pagamento de tributos, quaisquer que sejam, ao Governo Federal.

¹ Fundamentação Legal: Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 e Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

35. Assim, a aplicação da limitação de 30%, para o aproveitamento de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL acumulados, traz como consequência necessária a tributação do patrimônio da empresa e não apenas do seu acréscimo patrimonial. Ou seja, caso não haja a possibilidade de compensação integral de prejuízos fiscais na extinção da pessoa jurídica, o próprio conceito de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, de acréscimo patrimonial, seria usurpado. O mesmo raciocínio seria estendido à CSLL, no que o conceito de lucro assemelha-se ao conceito de renda.

36. No caso das pessoas jurídicas sujeitas à tributação do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real, a existência de acréscimo patrimonial a ser tributado verifica-se a partir da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo Positiva da CSLL.

37. Nesse contexto, nos termos do artigo 247, do RIR/99, tem-se como ponto de partida para apuração do Lucro Real, a apuração do Lucro Líquido ou resultado positivo do exercício, como segue: [...]

38. Como se pode verificar, o Lucro Real, fato gerador do IRPJ que configura acréscimo patrimonial, decorre do lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas no RIR/99.

39. Nesse ponto, cumpre destacar que um ajuste do lucro líquido, para fins de apuração do Lucro Real, é justamente a compensação de prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores, conforme autorizado pelo artigo 510, do RIR/99: [...]

40. Ou seja, a legislação determina que o resultado positivo do exercício seja justamente ajustado pela compensação de prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores para que não haja a tributação do que não é acréscimo patrimonial, o que violaria o fato gerador do IRPJ e da CSLL. Até porque, a limitação de 30% para compensação dos prejuízos e bases negativas acumulados pode ser legal quando garantida a sua compensação em exercícios posteriores, exatamente a fim de evitar a tributação do que não é acréscimo patrimonial.

41. Com rigor, se os artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/95, autorizam, ainda que com o limite de 30%, a compensação de prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL acumulados de exercício anteriores, tal autorização demonstra justamente haver diferença entre o resultado positivo de um único exercício e o efetivo acréscimo patrimonial para fins de apuração do Imposto de Renda, sendo certo que o resultado de um exercício é influenciado por eventuais prejuízos apurados em exercícios anteriores, a fim de apurar o efetivo acréscimo patrimonial.

42. Logo, ao contrário do sustentado no acórdão recorrido, o acréscimo patrimonial a ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL não está relacionado apenas ao resultado positivo apurado em determinado período de apuração. E, assim sendo, não há que se falar na vedação à compensação integral de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL acumulados quando da extinção da pessoa jurídica no presente caso, sob pena exatamente de tributação do que não é acréscimo patrimonial.

43. A esse respeito, cumpre destacar mais um trecho do voto do conselheiro relator do acórdão paradigma n° 1103-001.093, [...], que é irretocável ao dispor sobre o conceito de limitação temporal para compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL acumulados, conforme transcrito abaixo: [...]

44. Como se vê, o acórdão paradigma é categórico no sentido de que a limitação quantitativa imposta pelo legislador para a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL impõe a necessária continuidade das atividades da pessoa jurídica, não se aplicando à hipótese de extinção da pessoa jurídica, como ocorreu no caso da empresa sucedida pela Recorrente.

45. Assim, diversamente do entendimento adotado no acórdão recorrido, não se pode aplicar a limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados de exercícios anteriores nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, sob pena de se tributar o que não representa renda ou outra espécie de acréscimo patrimonial.

46. Outro argumento utilizado pelo acórdão recorrido foi no sentido de que não haveria exceção legal a regra de limitação de prejuízos para os casos de cisão total da pessoa jurídica.

47. Todavia, tal entendimento não merece prosperar.

48. Inicialmente, porque, para sustentar que não haveria exceção legal a regra de limitação para compensar o saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos casos de cisão total da pessoa jurídica, o acórdão recorrido transcreve a ementa do acórdão n° 101-93438. No entanto, tal acórdão foi reformado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (doc. 04), na sessão de julgamento realizada em 19 de outubro de 2004, que entendeu "A empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal" (acórdão n° 01-05.100). Ou seja, o acórdão recorrido pautou sua decisão em entendimento que já foi superado.

49. Além do que, não há que se falar em autorização para aplicação de uma regra de exceção, já que, em verdade, não há qualquer restrição legal em relação ao aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumulados por parte da empresa sucedida no momento de sua extinção.

50. Com efeito, a inexistência de menção específica sobre esse tema se sustenta em razão do próprio fundamento e justificativa da legalidade da limitação quantitativa da compensação de prejuízos fiscais, estabelecida pela Lein° 9.065/95.

51. Isto porque a intenção do legislador, ao extinguir a limitação temporal (4 anos) para compensar o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, até então existente, e impor a limitação quantitativa de 30% para tal compensação, foi apenas diferir o aproveitamento dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL ao longo do tempo para garantir uma arrecadação mínima à Fazenda Pública, mas nunca, em hipótese alguma, vedar a compensação dos valores acumulados em questão.

52. Tal intenção pode ser confirmada pela análise da exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, que foi convertida na Lei nº 9.065/95: [...]

53. Portanto, a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL acumulados, por parte da empresa sucedida no momento de sua extinção, está em linha com um dos métodos de hermenêutica, que é a interpretação teleológica da norma, a fim de permitir a sua aplicação conforme a exata intenção e finalidade do legislador.

54. E é exatamente o que a Recorrente está pretendendo no presente caso, no qual é possível constatar, pela simples leitura da Exposição de Motivos supra mencionada, que o legislador, ao criar a dita limitação de 30%, pretendeu gerar um melhor fluxo de caixa ao Governo Federal, sem, por outro lado, impedir o exercício pelo contribuinte do seu direito à compensação de prejuízos fiscais acumulados.

55. A norma limitadora não teve ou tem o intuito de extinguir o direito à compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL acumulados, mas tão-somente diferir o seu aproveitamento, visando garantir uma arrecadação tributária mínima.

56. Ressalte-se, ainda, que, quando da instituição dessa limitação quantitativa, muitos contribuintes questionaram a sua legalidade, sob a alegação de que, ao se limitar o aproveitamento dos prejuízos fiscais, estar-se-ia tributando o patrimônio das empresas, em afronta ao artigo 43 do Código Tributário Nacional.

57. No entanto, ao analisar a matéria, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da legalidade da limitação de 30% para aproveitamento dos prejuízos fiscais, com base na alegação de que a legislação não alterou o conceito de renda, na medida em que manteve assegurado ao contribuinte o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais nos anos seguintes, tendo apenas diferido esta compensação, não atingindo, assim, o patrimônio do contribuinte, conforme se verifica do voto da Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do RESP nº 183.155: [...]

58. Ou seja, o STJ somente reconheceu a legalidade da limitação quantitativa para compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL e a ausência de violação ao artigo 43, do Código Tributário Nacional, porque haveria a continuidade da pessoa jurídica.

59. Assim é que a constitucionalidade e a legalidade dessa limitação quantitativa estão no pressuposto de que haja a continuidade das atividades da pessoa jurídica, de modo que, ainda que não haja a compensação integral do saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL em um determinado exercício, possa o saldo remanescente ser aproveitado em períodos subsequentes, a fim de evitar a tributação do patrimônio da pessoa jurídica e não do mero acréscimo patrimonial, o que afrontaria o fato gerador do IRPJ e da CSLL, conforme anteriormente tratado.

60. Ou seja, a regra de compensação delineada, por pressupor a continuidade das atividades da empresa, prestigia o fato gerador do IRPJ e

da CSLL, o qual, conforme mencionado, recai sobre o acréscimo patrimonial auferido pela pessoa jurídica.

61. No caso de extinção da pessoa jurídica por cisão total, os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas não poderão ser compensados a qualquer tempo, além do que a sucessora não poderá aproveitar-se desses prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumulados pela empresa sucedida, de modo que o direito à sua compensação não se mantém assegurado.

62. Logo, nessa hipótese, impedir a compensação integral, diversamente do alegado no acórdão recorrido, importa em tributação do patrimônio da pessoa jurídica, afrontando o conceito de renda, hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional e do artigo 195, inciso I, alínea "c" da Constituição Federal.

63. Nesse ponto, nem se alegue, ainda, conforme sustentado no acórdão recorrido, que a Recorrente pretende que este E. Tribunal reconheça a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal, tendo em vista que, por todos os motivos acima expostos, restou claro que, além de inexistir necessidade de previsão expressa na legislação, a inaplicabilidade da limitação de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL nos casos de pessoas jurídicas extintas decorre da interpretação teleológica dos dispositivos legais que criaram tal limitação, sob pena de violação da intenção do legislador.

64. Portanto, demonstrada a regularidade do aproveitamento integral, quando da extinção da Genexis por cisão total, de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados de períodos anteriores, e refutados todos os argumentos trazidos no acórdão ora recorrido para tentar sustentar o lançamento que assim não considerou, não resta dúvida de que tal acórdão deve ser reformado, sob pena de se admitir a tributação do patrimônio da Genexis, em verdadeira afronta aos artigos 43 do Código Tributário Nacional e 195, inciso I, alínea "c" da Constituição Federal.

(ii)

Da Ilegalidade da Incidência de Juros de Mora Sobre a Multa de Ofício

65. Por fim, caso venha a ser mantido o lançamento, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Recorrente solicita que seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, conforme exatamente disposto no acórdão paradigma n° 9202-002.600, no qual restou decidido que "os juros de mora à taxa SELIC só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada proporcionalmente".

66. Isto porque o acórdão recorrido, equivocadamente, entendeu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sob o argumento de que a multa de ofício deve receber o mesmo tratamento do crédito tributário, nos termos dos artigos 3º, 113 e 139, todos do Código Tributário Nacional.

67. No entanto, ao contrário do que a acórdão recorrido pretende fazer crer, não há previsão legal para exigência de juros de mora sobre multa de ofício. Muito pelo contrário!

68. De acordo com a regra insculpida no artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, erroneamente interpretada no acórdão recorrido, a incidência de acréscimos de mora deve ocorrer sobre "débitos decorrentes de tributos e contribuições", sendo certo que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de pagá-lo ou declará-lo, conforme preceitua o artigo 44 do mesmo diploma legal, como segue: [...]

69. Além disso, a expressão "penalidade pecuniária" descrita no artigo 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, não se refere à multa de ofício, mas sim à multa de descumprimento de obrigação acessória.

70. Dessa forma, caso o entendimento disposto no acórdão recorrido seja mantido, estar-se-ia admitindo que a multa de ofício pudesse ser objeto de auto de infração. Ou seja, que poderia haver a lavratura de auto de infração tão somente para exigir a multa de ofício desvinculada de qualquer lançamento de tributo. Nada mais absurdo!

71. Quanto ao cálculo dos juros de mora, o artigo 161, do Código Tributário Nacional, ao falar do crédito não integralmente pago, estabelece claramente, em seu parágrafo 1º, que "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês."

72. Ocorre que existe lei dispendo de modo diverso. Com rigor, a Lei nº 8.981/95, em seu artigo 84, combinado com o artigo 13, da Lei nº 9.065/95, estabelece de modo cristalino que os juros de mora incidirão exclusivamente sobre os tributos e contribuições sociais, nos seguintes termos: [...]

73. Da leitura das normas acima transcritas, é possível perceber que, conforme autorizado pelo próprio artigo 161, do Código Tributário Nacional, há lei dispendo de modo diverso, alterando a forma de cálculo dos juros de mora, que passaram a ser cobrados apenas sobre os tributos e contribuições sociais, o que obviamente não inclui eventuais multas aplicadas sobre os mesmos.

74. Nesse sentido, cumpre destacar o acórdão paradigma julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que decidiu pela inaplicabilidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme ementa transcrita abaixo: [..]

75. Por esclarecedor, seguem abaixo trechos do voto vencedor, do Conselheiro [...]:

76. Desta forma, resta comprovada a indevida exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no presente caso, por total ausência de previsão legal e, assim, a Recorrente espera que o acórdão recorrido seja reformado quanto a este ponto.

.V.

DO PEDIDO

77. Ante todo o exposto, a Recorrente solicita que o presente recurso especial seja conhecido e provido para que seja reformado o acórdão recorrido que negou provimento ao recurso voluntário interposto e, conseqüentemente, seja julgado integralmente improcedente o lançamento.

78. Por fim, caso venha a ser mantido o lançamento, subsidiariamente, a Recorrente requer que, ao menos, seja parcialmente provido o seu recurso especial, de modo que seja afastada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10830.004756/2006-11 (acórdão nº 9202-002.600), realizado na sessão do dia 07.03.2013.

Houve seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo (Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de 21.09.2015, e-fls. 432-435), uma vez que as conclusões sobre as matérias ora recorridas nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial em relação:

1) Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativas da CSLL sem Observância do Limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado no Caso de Extinção da Pessoa Jurídica por Cisão a partir do exame do seguinte paradigma: Acórdão nº 1103-001.093, de 31.07.2014; e

2) Incidência de Juros de Mora Sobre a Multa se Ofício Proporcional a partir do exame do seguinte paradigma: Acórdão nº 9202-002.600, de 07.03.2013.

Notificada em 25.09.2015, e-fl. 436, a PGFN apresentou em 06.10./2015, e-fl. 455, as suas contrarrazões, e-fls. 437-454.

Argui que:

II. DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Trata-se de recurso especial recebido quanto à limitação de 30% para compensação de saldo acumulado de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL, no caso de extinção de sociedades em decorrência de cisão total, e à incidência de juros sobre a multa de ofício.

A decisão merece ser mantida, pois é devida limitação de 30% na compensação no caso de incorporação, bem como a incidência de juros moratórios sobre os valores correspondentes à multa de ofício, visto que o crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal (tributo e multa proporcional).

A lei 8.981/95, em seu art.58, estabelece: [...]

Sobre o tema, o Primeiro Conselho editou a súmula nº 3, que apresenta o seguinte teor: [...]

Como se vê, a legislação, bem como a jurisprudência administrativa consolidada, limitam compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL ao percentual de 30 % do lucro líquido ajustado, sem fazer nenhuma ressalva.

Nessa perspectiva, o intérprete não pode estabelecer exceção à incorporada, se a norma legal não o fez, sob pena de incorrer em expressa afronta à lei.

Portanto, os arts. 15 e 16 da lei 9.065/1995, estabelecem as seguintes regras para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL anteriores: [...]

Não há, na legislação, exceção quanto à limitação da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas e, assim sendo, por absoluta falta de previsão legal, não é permitida a compensação acima do limite máximo de 30% do lucro real, mesmo no caso em que se apresenta uma Declaração de Rendimentos final, decorrente da extinção da pessoa jurídica.

A possibilidade de compensar prejuízos fiscais de períodos anteriores é uma liberalidade do legislador, pois o acréscimo patrimonial, expressado pela existência do Lucro Real, é observado dentro de um período de apuração, não existindo razão, a priori, para sofrer influência de resultados negativos apurados em períodos-base anteriores. Assim, respeitado o princípio da anterioridade, poderia o legislador ordinário, simplesmente, suprimir a possibilidade de efetuar a mencionada compensação.

Adiante citamos jurisprudência do Conselho de Contribuintes consentânea com nosso entendimento. [...]

Em suma, o acórdão recorrido merece ser mantido, pois, afastar a limitação à compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL nos casos de incorporação, estar-se-ia a contrariar o disposto na legislação de regência, em específico o art. 58 da Lei 8981/1995, os arts. 15 e 16 da Lei 9065/1995.

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, é preciso mencionar, inicialmente, que as decisões administrativas que afastam a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício o fazem a partir da literalidade do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Convém enunciarmos a redação do dispositivo: [...]

Como destacamos no texto acima, os defensores da tese da não-aplicação de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991).

A partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Assim, a multa de ofício, por não decorrer de tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento de dever legal de declará-lo ou pagá-lo, não sofreria a incidência de juros de mora.

Esse entendimento, com o devido respeito, incompleto e incorreto, foi defendido no voto vencedor do Acórdão nº 101-96.523 e no voto vencido do Acórdão nº CSRF 9101-00.539, que passamos a transcrever a título de exemplo:

Acórdão nº 101-96.523 [...]

Acórdão nº CSRF 9101-00.539 [...]

Dissemos acima que a tese partiu de interpretação supostamente literal. Queremos dizer, com isso, que uma interpretação efetivamente literal conduz igualmente à conclusão de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ora senhores Conselheiros, uma interpretação literal não pode olvidar do termo “decorrente de”, aposto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Segundo o dicionário Aurélio, o verbete decorrente significa:

Decorrente. [Do lat. Decurrente.] Adj. 2 g. 1. Que decorre, que passa, que se escoia; decursivo. 2. Que decorre, que se origina: [...]Dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições”, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”. Mais do que isso, uma interpretação meramente literal do dispositivo, em verdade, advoga contra a tese da não-incidência de juros, senão vejamos: para que os juros moratórios atingissem apenas o valor de tributos e contribuições, seria necessária que a redação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, fosse a seguinte: “Art. 61. Os débitos de tributos e contribuições para com a União, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Ocorre que a redação, como vimos acima, não é essa! Não se pode suprimir a expressão “decorrente de”, constante do texto real e em vigor.

A bem da verdade, acrescente-se, uma interpretação exclusivamente literal do citado art. 61 é totalmente desaconselhável. Ora, o dispositivo fala em tributos e contribuições. Alguém ousaria nos dias atuais defender o caráter não tributário das contribuições? Queremos com isso dizer que, a partir de uma interpretação literal, poder-se-ia cometer o equívoco de pensar que contribuições não são tributos.

Neste ponto, duas conclusões já se apresentam. A primeira delas é que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, limitadora da incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições e que a sua incidência sobre a multa de ofício. Essa manobra suprime indevidamente a expressão “decorrente de tributos e contribuições”.

Portanto, literal por literal, é de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício. (Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições...).

A segunda conclusão diz respeito à necessidade de lembrarmos das finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal.

Com efeito, uma interpretação pautada na finalidade do dispositivo legal ressalta sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É preciso ser dito, que as multas encerram em si duas finalidades precípuas: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e uma finalidade educativa, na medida em que a Contribuinte transgressor, bem como os demais Contribuintes, serão compelidos a não repetir tal conduta juridicamente indesejada.

Nosso ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma expressão pecuniária. Ou seja, por meio de um gravame no patrimônio da Contribuinte infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais Contribuintes são alcançados os caracteres punitivos e educativos da multa tributária.

Ora senhores Conselheiros, afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício.

Sejamos pragmáticos: considerando que o Processo Administrativo Tributário se desenvolva e chegue ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, sendo otimista, admitindo que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos, a multa de ofício lançada teria algum impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação? Decerto que não!

Assim, afastar a incidência de juros moratórios das multas de ofício significa igualmente retirar a finalidade a que se propõem os dispositivos que veiculam multas de ofício. Despiciendo mencionar o impacto negativo que tal entendimento traria nas boas praticas tributárias, bem como nos cofres públicos.

Vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. Como se sabe, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para a Contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora.

Por ocasião de posterior lançamento, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, aquele todo, composto de tributo e multa de mora, devido pela Contribuinte.

Como se observa, a partir do lançamento, a tributo e multa de ofício passam a ser devidos pela Contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção deste montante total.

Em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo (crédito tributário).

Os próprios votos que pugnam pelo afastamento dos juros sobre a multa de ofício reconhecem essa unidade do crédito tributário, senão vejamos no já citado voto vencido do Acórdão nº 9101-00.539 da CSRF: [...]

Ora senhores(as) Conselheiros(as), se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária (leia-se: multa de ofício), não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolvam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

Convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício: [...]

Convém mencionar, a propósito, dispositivos pertinentes do CTN: [...]

Não há dúvidas, segundo a dicção do art. 161 do CTN, do acréscimo de juros de mora sobre o crédito não adimplido no vencimento. Uma simples

análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros. [...]

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. Há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, dentre eles mencionem-se: [...]

Merece especial destaque voto proferido no Acórdão 104-22.956, da lavra do Conselheiro [...], ante a profundidade e clareza com que o tema foi abordado.

Com efeito, o ilustre julgador dividiu a análise do tema em duas questões principais: I - possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, centrada na interpretação do art. 161 do CTN; e II – existência de previsão legal para exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa SELIC. [...]

A dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: [...]

Em respeito ao princípio da eventualidade, caso os ilustre julgadores entendam que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não abrange a multa de ofício, é preciso deixar claro que, ainda assim, incidiriam juros de mora à taxa de 1% ao mês.

Isso porque não se poderia desprezar o comando do já citado art. 161 do CTN, [...].

Como se observa, o caput determina a incidência dos juros de mora, facultando ao legislador ordinário a estipulação de juros em taxa diversa de 1% (um por cento) ao mês.

Por tudo o que já expusemos, cremos que a lei (Lei nº 9.430/96, art. 61, §3º), de fato, “dispôs de modo diverso” e determinou a aplicação da taxa Selic aos juros de mora.

Os que defendem que a multa de ofício não sofre a incidência de juros de mora à taxa Selic não podem se furtar da aplicação da taxa de 1%. Assim, já entendeu algumas vezes o CARF: [...]

Repita-se mais uma vez, a título de conclusão: cremos que o entendimento correto, pautado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquela que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e utiliza-se da taxa Selic. [...]

III – DO PEDIDO

Ante todo o exposto pugna a Fazenda Nacional que seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo* por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator

Verifica-se que o Acórdão nº 1103-001.093, de 31.07.2014, foi reformado pelo Acórdão nº 9101-002.455, de 22.09.2016. Ocorre que, na data da interposição do recurso especial do Sujeito Passivo, o Acórdão nº 1103-001.093, de 31.07.2014, ainda não tinha sido reformado na matéria que lhe aproveita e por isso deve ser mantido como paradigma (§ 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF).

O Acórdão nº 9202-002.600, de 07.03.2013, também apresentado como paradigma, não foi reformado.

Por conseguinte, não cabem reparos ao seguimento da admissibilidade do recurso especial do Sujeito Passivo e assim voto por CONHECER o recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Passo à análise do mérito em relação:

1) à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado no caso de extinção da pessoa jurídica por cisão, e

2) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Mérito

1) Compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativas da CSLL sem Observância do Limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado no Caso de Extinção da Pessoa Jurídica por Cisão

O Sujeito Passivo procura demonstrar, em síntese, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não se aplica nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica extinta por cisão.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, disciplinou a questão da seguinte forma a partir de 01.01.1995:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes. [...]

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por

compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

O Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 344.994/PR declarou a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. [...]

Vale transcrever excertos do Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie:

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo com a devida vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não tem 'crédito' oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à 'socialização' dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos como a estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos – que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente par ao exercício que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido.

Pacificando este entendimento, ainda o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 545.308/SP declarou novamente a constitucionalidade do art. 42 e do art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA "B", 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. 1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, "o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido". 2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. 3. Recurso extraordinário não provido.

Assim o STF fixou que o direito a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL tem natureza jurídica de benefício fiscal em favor do contribuinte. Desse modo pode ser revista pelo ente tributante e não se caracteriza direito adquirido, ou seja, direito subjetivo definitivamente incorporado ao patrimônio jurídico do titular (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Por seu turno, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, manteve o benefício fiscal nos mesmos moldes da Lei nº 8.981, de 1995 e assim dispõe a partir de 01.01.1996:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação. [...]

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Ademais, nesse mesmo sentido está registrado no enunciado da Súmula

CARF nº 3:

Para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social Sobre o Lucro, a partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado pode ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Por conseguinte, restou cristalino o entendimento de que a Lei nº 8.981, de 1995 e por inferência também a Lei nº 9.065, de 1995, que tratam da limitação legal de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL são constitucionais, mesmo porque não foi declarada a inconstitucionalidade de nenhuma delas pelo Supremo Tribunal Federal (art. 102 da Constituição Federal). Aliás, como se trata de benefício fiscal pode ser revisto a qualquer tempo pelo ente público competente para a instituição do tributo e se restringe às condições fixadas em lei (*caput* do art. 37 da Constituição Federal). Verifica-se, por conseguinte, que a mencionada compensação não pode ser considerada como direito adquirido, senão nos limites da legislação que rege a matéria.

Nos julgamentos pelo STF do RE 344.994/PR e do RE 545.308/SP, apesar de não ter examinada a questão do limite legal de 30% para compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL em caso de extinção de pessoa jurídica, restou cristalino que a lei aplicável em relação a essa compensação é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal. Aliás assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no REsp 1107.518/SC: "A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte."

Sobre o conceito legal de renda, tem-se que para fins de IRPJ em seu aspecto material da hipótese de incidência deve ser entendido como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN). Fica a cargo de lei ordinária federal fixar os demais aspectos da hipótese de incidência, inclusive o temporal, uma vez que a competência para instituir o IRPJ e a CSLL é da União (inciso III do art. 153 e alínea c do inciso I do art. 195, todos da Constituição Federal). A limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não pode ser traduzida em instituição de novo tributo, o que somente poderia ser efetivado nos estritos termos das determinações constantes na Constituição Federal.

Trata-se tão somente de instrumento de política tributária. Este benefício fiscal, constituído dentro de parâmetros legais, tem natureza jurídica de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação a períodos futuros (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988). Nada mais é que a utilização delimitada de prejuízos fiscais acumulados ou bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas de períodos anteriores. O conceito de renda não foi adulterado, tampouco extravasada a competência tributária da União acarretando tributação do patrimônio.

Em relação ao conceito de lucro, cabe explicitar que tem caráter eminentemente legal (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), o que pode não corresponder às perspectivas societárias e econômicas, conforme entendimento do STF esposado no RE 344.994/PR. Reitere-se que a limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL não tem o condão de criar "artificialmente um lucro nas pessoas jurídicas deficitárias, para tributar-lhes o patrimônio", como bem elucidado acima pelo Voto-Vista da Ministra Ellen Gracie.

Pode-se concluir que a continuidade da pessoa jurídica não implica um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL afastada do limite legal de 30%, o que não desnatura a materialidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, nem o conceito para fins tributários de renda ou de lucro em determinado período de apuração, no sentido preciso de confirmar a independência entre os exercícios.

Ainda, o art. 32 e art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, vedaram à pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido modificação de seu controle acionário e do ramo de atividade, bem como vedou a compensação, pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, de prejuízos da sucedida e não estabeleceu exceções a esta regra.

A interpretação sistemática da Lei nº 8.981, de 1995, da Lei nº 9.065, de 1995 e do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, leva a conclusão de que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL aplica-se nas hipóteses de descontinuidade da pessoa jurídica por incorporação, já que inexistente neste contexto norma implícita. Reitere-se que não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Já restou bem esclarecido que o presente litígio abrange questões sobre o direito à compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em anos futuros, especificamente no que toca às nuances desse direito diante do quadro de continuidade ou não das atividades da pessoa jurídica.

Não deixo de reconhecer que a matéria em pauta ainda é objeto de controvérsias no CARF, mas, como já apontado resumidamente acima, eu me filio à interpretação que já há algum tempo vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no sentido de que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por incorporação, ou por qualquer outro evento.

Entre as razões de decidir, adoto o brilhante voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no **Acórdão nº 1201-000.888, de 09/10/2013**, que fez um perspicaz estudo do tema:

"Feitas essas considerações iniciais, passemos a examinar os fundamentos da tese proposta pela interessada.

Afirma a recorrente que o significado de uma norma jurídica não é aquele que advém diretamente da literalidade do texto normativo, devendo, ao contrário, ser extraído mediante o emprego dos métodos de interpretação aceitos tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, em especial o histórico, o sistemático e o teleológico.

Nesse sentido, explica que a nova sistemática de compensação de prejuízos fiscais introduzida pela Lei nº 9.065/95 há que ser compreendida mediante comparação com o sistema vigente até então. Diz que, na sistemática anterior (Lei nº 8.541/92), era possível a compensação integral de prejuízos, porém com limitação temporal de quatro períodos-base. Alega que a nova sistemática extinguiu o limite temporal, mas manteve o direito à

compensação integral, observado o limite de 30% em cada período-base futuro.

Conclui, assim, que no período em que ocorrer incorporação, fusão ou cisão, ainda que parcial, da pessoa jurídica, não sendo mais possível a compensação dos prejuízos em períodos-base futuros, a única solução jurídica possível, consentânea com o preceito contido na Lei nº 9.065/95 de que o sujeito passivo não perde o direito à compensação, é que o limite de 30% não se aplica.

Pois bem, relativamente a essa argumentação é preciso, inicialmente, concordar com a recorrente quando afirma que o significado da norma jurídica deve ser compreendido mediante o emprego dos métodos de hermenêutica jurídica.

No entanto, a interpretação histórica empreendida pela recorrente parte de uma premissa equivocada, qual seja, a de que tanto na sistemática de compensação vigente antes do advento da Lei nº 9.065/95, quanto na atual, o sujeito passivo tem direito à compensação integral de prejuízos fiscais. Vejamos.

Na sistemática anterior o sujeito passivo tinha o direito à compensação de prejuízos, desde que observado o limite temporal de quatro anos. Exemplifiquemos com duas situações distintas:

- a) o sujeito passivo apura no ano “X” prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 200,00, R\$ 300,00, R\$ 400,00 e R\$ 400,00;
- b) o sujeito passivo apura no ano “X” prejuízo fiscal de R\$ 1.000,00. Nos quatro anos subsequentes apura lucro líquido ajustado, respectivamente, nos valores de R\$ 100,00, R\$ 200,00, R\$ 200,00 e R\$ 300,00;

Na hipótese descrita na situação “a” o sujeito passivo poderá compensar integralmente o prejuízo. Já na hipótese descrita na situação “b” o sujeito passivo não poderá, e, ainda que se diga que isso se deva à imposição do limite temporal, o fato iniludível é que restará uma parcela que não mais será passível de compensação. Em outras palavras, na situação “b” não haverá compensação integral do prejuízo apurado no ano “X”.

Portanto, resta claro que a previsão, por lei, de um limite temporal é incompatível com a premissa afirmada pela recorrente de existência de um direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. O que existia na sistemática anterior era algo distinto, qual seja, um direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais, a depender do caso concreto, como ilustrado nas situações “a” e “b” retro.

E dizer que a compensação poderá ser realizada até integralmente é algo distinto de dizer que poderá ser realizada integralmente. É que ao estabelecer que a compensação poderá ser realizada até integralmente a lei, desde logo, admite que poderá haver hipóteses em que a compensação não se dará integralmente, conforme visto na situação “b”.

Seguindo a trilha da interpretação histórica proposta pela interessada, é de se dizer que a nova sistemática introduzida pela Lei nº 9.065/95, na linha da sistemática anterior, manteve o direito do sujeito passivo em compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Afastado o limite temporal de quatro anos, e introduzido o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%, o direito à compensação (até integral) passou a poder ser exercido ao longo da existência da pessoa jurídica.

A própria exposição de motivos à Medida Provisória nº 998/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.065/95, e apontada pela interessada para sustentar a sua tese, expressamente prevê que o sujeito passivo poderá compensar até integralmente seus prejuízos fiscais. Confira sua redação:

"Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei n. 8981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo." (Grifamos)

Assim, a compensação poderá se dar até integralmente, seja em um mesmo ano, seja em diversos anos ao longo da existência da pessoa jurídica, desde que observado, em cada um desses anos, o limite máximo de redução do lucro líquido ajustado em 30%.

Se no ano da extinção da pessoa jurídica, ou da sua cisão parcial, o valor dos prejuízos acumulados for superior a 30% do lucro líquido ajustado, ainda assim o limite deverá ser observado. É que tal como na situação "b" referente à sistemática antiga, também na sistemática atual poderá haver casos, como o retratado nos presentes autos, em que o sujeito passivo não poderá compensar integralmente seus prejuízos acumulados, haja vista a imposição do limite de 30%. E não há nada de ilegal nisso, pois a lei não garante o direito à compensação integral.

Na sequência de sua peça recursal a interessada enfatiza o emprego da interpretação sistemática. Argumenta que, ao contrário do que disse a fiscalização, o caso dos autos não é de lacuna no ordenamento jurídico (inexistência de norma), e sim de uma norma jurídica existente, porém implícita.

Diz, primeiramente, que o exame conjunto do aludido art. 15 da Lei nº 9.065/95 com o abaixo transcrito art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 conduziria à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo seria a inaplicabilidade do limite de 30% quando da extinção da pessoa jurídica ou de sua cisão parcial.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Também aqui não me parece estar correta a interpretação proposta pela defesa. Vejamos.

O art. 15 da Lei nº 9.065/95 veda a compensação de prejuízos em montante que reduza em mais do que 30% o lucro líquido ajustado do período. Não há menção, nesta norma, aos eventos de extinção da pessoa jurídica ou sua cisão parcial.

Por sua vez, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda que a sucessora compense prejuízos da sucedida, e, em caso de cisão parcial, limita a compensação, pela própria pessoa jurídica, ao valor de seu prejuízo proporcional à parcela do patrimônio não objeto da cisão.

A incidência isolada de cada uma dessas duas normas à hipótese de extinção de pessoa jurídica que possua prejuízos fiscais acumulados em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado conduzirá às seguintes conclusões:

- a) art. 15 da Lei nº 9.065/95 - impossibilidade de compensação, pela pessoa jurídica extinta, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado por força do limite de 30%;
- b) art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 - impossibilidade de compensação, pela sucessora, do valor do prejuízo fiscal acumulado não compensado pela sucedida.

Já a interpretação conjunta dessas duas normas sobre a mesma situação hipotética acima descrita conduziria, de acordo com a recorrente, à conclusão da existência de uma norma implícita cujo conteúdo afastaria a aplicação do limite de 30% à pessoa jurídica extinta.

Ocorre que o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado na hipótese aventada. Dito de outro modo, se as premissas (o art. 15 da Lei nº 9.065/95 e o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) do silogismo lógico-dedutivo proposto pela recorrente não conduzem necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado no caso de extinção da pessoa jurídica, então a recorrente deve reconhecer que não logrou êxito em demonstrar a existência da aludida norma implícita.

(...)

Prossigue a recorrente em sua defesa afirmando, com fundamento nas lições de Karl Larenz, que a já citada norma implícita também pode ser deduzida a partir do silêncio eloquente da lei.

No Capítulo V.2 de sua famosa obra (Metodologia da Ciência do Direito, 3a. ed., pg. 524 e ss.), o prestigiado filósofo do direito citado pela recorrente discorre sobre o conceito e espécies de lacunas. Nesse sentido, explica que nem todo silêncio da lei deve ser tido como uma lacuna, conforme trecho a seguir transcrito:

"Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei (...) não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, "se mantém em silêncio". Mas existe também um "silêncio eloquente" da lei."

Assim é que, pelas lições de Larenz, nem todo silêncio da lei deve ser compreendido como uma lacuna a ser preenchida pelo aplicador do direito. Casos há em que, embora o legislador haja silenciado sobre determinado assunto, não significa que haja ali uma lacuna, daí porque não pode o aplicador pretender regulá-la por meio de analogia, princípios gerais do direito ou qualquer outro método de integração do direito. É o que o autor chama de silêncio eloquente.

Pois bem, a idéia de lacuna corresponde à antítese da idéia de existência de norma, seja explícita seja implícita. Em outras palavras, se há norma regulando o caso, ainda que implícita, então não haverá ali uma lacuna. Inversamente, se há lacuna, não há norma regulando o caso, ainda que implícita.

A questão do silêncio eloquente da lei, segundo leciona Larenz, está afeto ao campo das lacunas, e não ao campo da existência de normas, sejam estas explícitas ou implícitas. Portanto, ao procurar conectar o problema das normas implícitas à questão do silêncio eloquente da lei a recorrente mistura alhos e bugalhos.

Na sequência, a interessada faz uso do princípio da eventualidade alegando que, se for entendido haver lacuna, e não norma implícita, deve ela ser preenchida segundo o espírito da lei. Argumenta que, como o espírito do art. 15 da Lei nº 9.065/95 não foi vedar a compensação integral, qualquer integração só poderá ser produzida no sentido de assegurar a compensação sem a observância do limite de 30%, nas situações em que em virtude de outra norma (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) a limitação nessas situações frustraria qualquer possibilidade de compensação futura do excedente.

Novamente a recorrente traz à baila a questão da compensação integral do prejuízo. Sua argumentação, agora, é que há uma lacuna na Lei nº 9.065/95, a qual deixou de excepcionar o limite de 30% previsto no art. 15 às hipóteses de extinção ou cisão parcial da pessoa jurídica.

No entanto, conforme Larenz, nem todo silêncio da lei pode ser tido como uma lacuna. Nesse sentido, o simples fato de a Lei nº 9.065/95 não excepcionar a incidência de seu art. 15 a casos como o dos presentes autos, não nos autoriza concluir que exista uma lacuna naquela lei.

Mas, então, quando é que poder-se-á dizer que existe uma lacuna na lei? A resposta pode ser encontrada também em Larenz (sobre o assunto vide, também, Aleksander Peczenik, *in* On Law and Reason, pg. 24 e ss.). Haverá uma lacuna na lei quando, com base nos valores albergados pelo sistema jurídico, for possível afirmar que a norma deveria existir. E se o legislador não produziu uma norma que, em razão dos valores presentes no ordenamento jurídico, deveria existir, então o próprio direito autoriza ao aplicador promover a integração da lacuna, por meio de analogia, princípios gerais do direito, equidade, etc.

Já vimos anteriormente que não existe norma jurídica, sequer implícita, estabelecendo o direito do sujeito passivo em compensar integralmente seus prejuízos fiscais. Investiguemos agora se essa propalada compensação integral, apesar de não ser um direito formalmente estabelecido, constitui-se em um valor resguardado pelo ordenamento jurídico. Se a resposta for positiva, então, conforme afirmado pela

recorrente, há que se reconhecer a existência de uma lacuna na Lei nº 9.065/95 ao não excepcionar a incidência de seu art. 15 aos casos de extinção ou cisão parcial.

A defesa não aponta qual a norma ou conjunto de normas do ordenamento que albergaria esse suposto valor. Certamente não está ele contido no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, pois, como dito outrora, o simples fato de o prejuízo não compensado pela sucedida também não ser passível de compensação pela sucessora não conduz, necessariamente, à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado nas hipóteses de extinção ou cisão parcial.

Talvez a única norma do ordenamento jurídico em que seria possível vislumbrar a existência do afirmado valor (compensação integral de prejuízos) é a contida no art. 153, III, da Constituição da República, o qual estabelece competir à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ocorre que o próprio STF, ao examinar por diversas vezes a questão, já afirmou e reafirmou que a limitação de 30% à compensação de prejuízos não ofende o conceito constitucional de renda, daí porque é de se concluir não ser possível dele se inferir a existência do alegado valor concernente à compensação integral de prejuízos."

Entendo completamente aplicáveis à discussão desenvolvida nos presentes autos as considerações expostas no voto reproduzido.

A tese no sentido de que existiria, no ordenamento atinente ao IRPJ, norma implícita que determina a possibilidade de afastamento da trava de 30% no ano de encerramento das atividades da pessoa jurídica, é devidamente refutada. Demonstra-se que a interpretação conjunta dos arts. 15 da Lei nº 9.065/1995 e do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 (reproduzido no art. 514 do RIR/1999) não conduz necessariamente à conclusão de que o limite de 30% deva ser afastado. Assim, improcede a defesa da existência de uma aventada norma implícita.

O voto ainda aborda a questão do pretense direito adquirido das pessoas jurídicas à compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL acumulados ao longo dos exercícios anteriores. A este respeito, conclui-se que inexistente tal direito adquirido no sistema atualmente adotado para as compensações (limitação quantitativa em cada exercício, sem limite temporal), assim como não existia na regra anterior (limitação temporal de quatro anos para a compensação, sem limite quantitativo para cada exercício).

O Acórdão **CSRF nº 9101-00.401, de 02/10/2009** também discute se existe ou não direito adquirido dos contribuintes à compensação de resultados negativos anteriores.

Tal decisão representou uma mudança de posicionamento da CSRF a respeito do tema, motivada, entre outras razões, por decisões do próprio Poder Judiciário:

"Voto

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

(...)

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº. 307.389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

(...)

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

*O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios **anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.** A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto à interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

5. (...)

Entendo, com vênias ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. E apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CR, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI).

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie de incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado, eis que as normas que cuidam de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

(...)

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente."

Em que pese o RE nº 344.994-0 efetivamente não tratar de hipótese idêntica à discutida nos presentes autos (ou no processo em que foi prolatado o Acórdão CSRF nº 9101-00.401), a mencionada decisão judicial joga luz sobre aspectos extremamente úteis à discussão acerca da aplicabilidade da trava de 30% na compensação realizada por empresas prestes a serem incorporadas.

De início, estabelece-se que a possibilidade de compensação de resultados negativos passados é um benefício fiscal, concedido pelo Estado, mediante lei perfeitamente constitucional, como instrumento de política tributária e econômica. Assim sendo, leis que limitem a possibilidade de compensação (até totalmente) são igualmente constitucionais. Por fim, entendeu a Suprema Corte que a compensação de eventuais prejuízos fiscais já acumulados reveste-se da condição de mera expectativa de direito, inexistindo direito adquirido à sua utilização tributária posterior.

Trazendo-se tais conclusões para a discussão travada nos presentes autos, pode-se construir o entendimento de que não é correta a premissa de que existe um direito sagrado à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL já registrados.

Somente tomando-se por intocável tal premissa é que se pode defender que a única solução possível para a situação em que uma pessoa jurídica terá suas atividades encerradas, por conta de sua cisão total, é pela dispensa da limitação da compensação a 30% do resultado positivo apurado.

Após a prolação do Acórdão nº 9101-00.401, a CSRF proferiu uma série de outras decisões em que prevaleceu a tese de que a trava de 30% na compensação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, é obrigatória mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica.

Uma destas decisões é o **Acórdão CSRF nº 9101-001.337, de 26/04/2012**, que faz uma pertinente observação acerca da evolução da legislação que trata da compensação de prejuízos fiscais, ao mesmo tempo em que aborda os aspectos materiais e temporais para a incidência do IRPJ. Com isso, visou-se a afastar o argumento de que a negativa da compensação integral de prejuízos fiscais representaria tributação de outra grandeza que não a renda:

"Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr..

Com a devida vênia do ilustre Relator, ousou discordar do seu tão elaborado voto, por enxergar, nele, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta o ilustre relator que: *"o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação"*.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo

ilustre Relator, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir “renda”. Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, *in verbis*:

*“Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer “crédito” contra a Fazenda Nacional. **Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores..”***

Data máxima venia, confunde-se o Relator quando cita o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que “o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores”. Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta também o Relator que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal” e traz jurisprudência do STJ nesse sentido. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que “somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social

em que constatados", conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

(...)

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente."

O voto vencedor redigido pelo Conselheiro Alberto Pinto S. Jr. faz um interessante apanhado das normas concernentes ao imposto de renda, tanto de pessoas jurídicas quanto de físicas, que não permitem(iam) o aproveitamento tributário de resultados negativos anteriores e nem por isso desnaturaram o conceito constitucional de renda. Para corroborar sua tese, traz trecho de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que declara expressamente que tais resultados negativos anteriores não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda. Seu aproveitamento tributário seria, isso sim, benesse tributária instituída pelo Estado para "minorar a má atuação da empresa em anos anteriores".

Após diferenciar o tratamento dado ao tema pelas Ciências Contábeis daquele que interessa à seara tributária ("renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei"), o Redator faz observação relevante para o deslinde da controvérsia aqui examinada: existem exceções, legalmente previstas, à submissão da compensação ao limite de 30% do resultado positivo do período de apuração. E, entre elas, não está a pretendida pelo contribuinte. Em outras palavras: quando o legislador quis estabelecer exceções à regra geral, o fez expressamente.

A controvérsia também é abordada no voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-001.760, de 16/10/2013**, que trata com profundidade de vários aspectos relevantes para a discussão proposta:

"Voto Vencedor - Mérito

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

(...)

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênica para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, porque desta forma se torna mais clara a

contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para o contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro, este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que "tomar o pulso" de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado a uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: “Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, *ad argumentandum tantum* e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30 %. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. (...)

(...)

Outro argumento expedido pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art. 177, §7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/ 2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art.177, *in verbis*:

(...)

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis) e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

(...)

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

(...)

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa

prejuízo. Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na *rationale* de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

(...)

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

(...)

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora dirija.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária."

O I. Redator expõe brilhantemente, com notável grau de detalhamento, as razões que prevaleceram naquele julgamento a respeito de vários aspectos relevantes para o debate acerca do afastamento da trava de 30% no caso de empresa extinta: inexistência de direito adquirido à compensação de prejuízos fiscais já registrados; independência da lei tributária em relação às normas contábeis; constitucionalidade das restrições legais à possibilidade de compensação pelos contribuintes.

Além disso, aborda também outro tipo de argumentação a meu ver inadequada, que procura defender o entendimento de que a aplicação da trava de 30% à compensação promovida por pessoa jurídica prestes a ser incorporada resultaria no abandono forçado de um ativo seu, de origem tributária, assegurado em lei.

Com muita propriedade, o voto transcrito há pouco admite que tal tese pode ser dotada de algum sentido se analisada sob o ponto de vista puramente contábil. Mas não se pode admitir a tentativa de se atribuir ao prejuízo fiscal acumulado a natureza de patrimônio. Tal configuração afrontaria a própria lógica econômica das empresas, uma vez que, de certa forma, estar-se-ia pretendendo transmutar a perda em lucro.

Considero que os argumentos que fundamentaram a decisão recorrida foram corroborados pelas decisões administrativas acima referidas, cujas razões de decidir transcritas adoto como minhas.

Acrescento ainda, a título de ilustração, que esta CSRF, em seus julgamentos mais recentes, tem se mantido fiel ao entendimento aqui adotado, pela impossibilidade de dispensa do limite legal, para a compensação, de 30% do lucro real (ou da base de cálculo positiva de CSLL), mesmo no encerramento das atividades da pessoa jurídica. Neste sentido os Acórdãos nº 9101-002.153, nº 9101-002.191, nº 9101-002.192, nº 9101-002.207, nº 9101-002.208, nº 9101-002.209, nº 9101-002.210, nº 9101-002.211 e nº 9101-002.225.

A meu ver, o principal aspecto da polêmica em pauta reside no equivocado entendimento de que necessariamente deve haver uma completa comunicação entre os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL.

É precisamente esse entendimento que dá azo à idéia de que todo o prejuízo ao longo da história da empresa deve ser confrontado com todo o lucro auferido ao longo do tempo.

Entretanto, a tributação do IRPJ e da CSLL não se dá dessa forma.

Com efeito, o que se tributa é a renda/lucro (acréscimo patrimonial) auferida em um determinado período de apuração, e não a renda/lucro resultante de toda a existência da empresa.

No julgamento do já referido RE nº 344994, o STF, apesar de não ter examinado a questão do limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal em caso de extinção de empresa, deixou bem claro que a lei aplicável em relação à compensação de prejuízo fiscal é a lei vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Tal pronunciamento veio no sentido preciso de afirmar a independência entre os exercícios, o que também ficou bem evidenciado pelas situações apontadas nas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais transcritas neste voto (em especial, a evolução histórica do instituto e o paralelo com a tributação da renda das pessoas físicas).

Nesse mesmo passo, vale ainda observar que não há doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese

é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

De todo o exposto, pode-se concluir que a continuidade da empresa não implica em um direito adquirido à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, independentemente do aspecto temporal para a incidência do imposto/contribuição; que o referido limite de 30% não desnatura a materialidade do imposto/contribuição (renda/lucro em determinado período de apuração); e que a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas deve observar o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, mesmo no caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, seja por cisão/incorporação, ou por qualquer outro evento.

Tem-se que no ano-calendário de 2006 (29.09.2006), Genexis do Brasil Ltda., CNPJ 00.114.551/0001-86, foi extinta por cisão total. A sucessora GHI Participações e Serviços de Informações para Negócios Ltda. é responsável pelos tributos devidos pela sucedida. A Genexis do Brasil Ltda., em razão de sua extinção, compensou o lucro ajustado apurado no decorrer de 2006 com os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, sem a limitação de 30% prevista na legislação tributária. Verifica-se que a circunstância de a pessoa jurídica Genexis do Brasil Ltda. ter sido cindida, com a extinção de sua personalidade jurídica, não permite a compensação sem limitação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL dos anos anteriores.

Restou bastante evidenciado que deve prevalecer a regra geral impositiva para todos os efeitos legais, qual seja, que a limitação a 30% da compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL impõe-se inclusive no caso de extinção da pessoa jurídica.

Nesse passo, devem ser mantidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL.

Por conseguinte, voto por NEGAR provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo quanto a esta matéria.

2) Incidência de Juros de Mora Sobre a Multa se Ofício Proporcional

O Sujeito Passivo discorda da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional por falta de previsão legal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. [...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. [...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Por sua vez, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas que, pelo simples fato da sua inobservância e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Para todas as situações em que os débitos tributários não são pagos nos prazos legais, sobre eles incidem de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, seja qual for o motivo determinante da falta.

Sobre a matéria, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [...]

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [...]

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Depreende-se que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União de tributos administrados pela RFB, inclusive sobre o crédito decorrente de exigência correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora exigidos isolada ou conjuntamente não pagos nos prazos previstos pela legislação específica.

A jurisprudência administrativa reiterada e uniformes estão consubstanciadas em enunciados de súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF (art. 72 do Anexo II do RICARF) que dispõem:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Ademais, este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em Recurso Especial Repetitivo nº 1.111.175/SP, cujo trânsito em julgado ocorreu em 09.09.2009² e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF³:

2. Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

3. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; no entanto, havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996. Esse entendimento prevaleceu na Primeira Seção desta Corte por ocasião do julgamento dos EREsps 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC.

Ainda o Tribunal Regional Federal (TRF) 4ª Região no julgamento da Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC mantém os juros de mora sobre a multa de ofício proporcional

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1111175/SP. Ministra Relatora: Denise Arruda. Primeira Seção, Brasília, DF, 10 de junho de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=892437&sReg=200900188256&sData=20090701&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago.2011.

³ Fundamentação legal: art. 113 e art. 161 do Código Tributário Nacional, art. 5º e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Súmulas CARF nºs 4 e 5 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Pacificando este entendimento, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1146859/SC, assim assentou:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.
2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.
3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

Também o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1129990/PR, assim decidiu:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.
2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)

Ainda o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do AgRg no REsp 1335688/PR, declarou a legalidade da incidência de juros de mora:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

Por essa razão, adotando a interpretação sistemática infere-se que quando não integralmente pagos no vencimento incidem juros de mora sobre o crédito tributário, que inclui o tributo e a multa de ofício proporcional.

Tem cabimento adotar a interpretação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no seguinte sentido:

Acórdão nº 9101-002.180, de 20.01.2016:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Acórdão nº 9202-003.821, de 08.03.2016:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 9303-003.385, de 26.01.2016:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

A jurisprudência CSRF é congruente no sentido de que o crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Assim, voto por NEGAR provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo, também em relação a esta matéria.

Conclusão

Desse modo, voto no sentido de:

- CONHECER o recurso especial interposto pelo Sujeito Passivo;
- NEGAR provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo:

1) no que se refere à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado no caso de extinção da pessoa jurídica por cisão, mantendo-se os lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL;

2) em relação ao cabimento de incidência de juros de mora sobre multa de ofício proporcional.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Processo nº 19515.001968/2010-61
Acórdão n.º **9101-002.862**

CSRF-T1
Fl. 44
